GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34355C
Inscrit le 11 avril 2014

Audience publique du 5 juin 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 avril 2014 (n° 33535 du rôle)
dans un litige ayant opposé la société anonyme A... S.A., …,
au directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 34355C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2014 par Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances du 8 avril 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 avril 2014 (n° 33535 du rôle) dans un litige ayant opposé la société anonyme A... S.A. établie et ayant son siège social à L-…, à l'administration des Contributions directes, les premier juges ayant annulé la décision directoriale de ladite administration du 26 septembre 2013 en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mai 2014 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme A... S.A.;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Elodie GIRAULT, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 mai 2014.

Par courrier daté du 26 septembre 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme

A... S.A., ci-après désignée par la « *société A...* », de lui fournir certains renseignements la concernant dans la mesure où ceux-ci seraient nécessaires dans le cadre de l'imposition de la société de droit français B..., ladite injonction étant libellée comme suit :

« [...] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 9 septembre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 5 novembre 2013 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

B...

Adresse connue : ..., rue..., F-...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations concernant l'actionnariat et les bénéficiaires économiques effectifs. En effet, la société B... aurait pour actionnaire majoritaire la société A... SA. Cette première aurait procédé à des distributions à la société A... SA.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :

Veuillez indiquer si les actions de la société A... sont au porteur ou nominatives ;

Au cas où les actions sont au porteur, veuillez indiquer la date de libération du capital de la société A... SA et de la conversion des actions au porteur ;

Veuillez indiquer l'identité et les coordonnées des actionnaires de la société A... SA ;

Veuillez indiquer l'identité et les coordonnées des bénéficiaires économiques effectifs de la société A... SA ;

Au cas ou les actionnaires de la société A... sont des sociétés de droit luxembourgeois, veuillez indiquer leur régime fiscal ainsi que les montants des impôts et taxes versés ;

Au cas où les actions de la société sont détenus en totalité ou en partie sous la forme d'un contrat fiduciaire et/ou d'un trust, veuillez indiquer l'identité et les coordonnées des fiduciaires et des fiduciants ;

Veuillez fournir copies des comptes sociaux de la société au titre de 2012, des procès verbaux des assemblées générales pour la période visée, des listes de présence aux assemblées générales signées et présentant l'identité et la qualité des signataires, des rapports des administrateurs, de la convention donnant pouvoir aux administrateurs de la société d'agir pour le compte des bénéficiaires effectifs de la société A... SA ainsi que du contrat de domiciliation et de gestion de la société A... SA.

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2013, la société A... fit introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 26 septembre 2013.

Dans son jugement du 4 avril 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 26 septembre 2013.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2014, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 avril 2014.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche au tribunal une interprétation erronée et contraire au standard international en matière d'échange de renseignements qui porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels, en l'occurrence la France, tels que découlant de l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par la modification par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par l'« *Avenant du 3 juin 2009* », et approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* ». Ces engagements auraient tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée notamment dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme le « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle.

L'Etat estime ensuite que les autorités françaises auraient indiqué dans leur demande d'échange de renseignements toutes les informations nécessaires et suffisantes pour qu'elle doive être considérée comme régulière à la fois quant à la forme et quant au fond en ce qu'elle serait conforme au standard de la pertinence vraisemblable et aux exigences de précision découlant de l'échange de lettres relatif à l'Avenant du 3 juin 2009. Ainsi, les autorités françaises auraient fourni l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir la société B..., et toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment concernant leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite les recevoir. De même, les sept questions formulées par le directeur dans la décision attaquée reprendraient les indications fournies par les autorités françaises et correspondraient aux questions-types figurant dans les formulaires standardisés élaborés par les services de l'OCDE et l'Union européenne. En outre, les autorités françaises auraient clairement exposé le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir la détermination de l'impôt sur les sociétés pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, tout comme elles auraient fourni un descriptif précis et détaillé des faits, des opérations de contrôle en cours et des résultats des recherches d'ores et déjà effectuées, de sorte à s'être également conformées aux exigences afférentes et à la condition d'avoir utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leur législation interne. L'Etat estime partant que la demande d'échange de renseignements française n'aurait pas été formulée de manière hasardeuse ou spéculative, mais que les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en cours en France au vu du lien entre la société B... et son actionnaire majoritaire, la société A..., de manière à répondre au critère de la pertinence

vraisemblable. Il ajoute que les renseignements sollicités ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles, mais de simples informations faisant partie de données, de registres et de livres sociétaires de la société A... que celle-ci serait obligée de tenir et de révéler sur demande aux autorités fiscales.

L'Etat reproche encore au tribunal de ne pas avoir respecté le principe consacré par la jurisprudence suivant lequel un descriptif du cas d'imposition ne devrait pas comporter toutes les précisions généralement quelconques, mais qu'il suffirait qu'il comporte des indices concrets pour fonder le soupçon légitime que les renseignements sollicités pourront être pertinents dans la solution du cas d'imposition sous examen de la part des autorités fiscales étrangères. Il ne faudrait ainsi pas perdre de vue que la procédure au Luxembourg ne constituerait qu'un simple accessoire de la procédure au fond entamée antérieurement dans l'Etat requérant, en cours au moment de la formulation de la demande d'échange de renseignements et dont le contribuable en cause a connaissance « *alors qu'il constitue à lui seul l'une des principales sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne de l'Etat requérant* ». Il n'incomberait donc pas aux juges luxembourgeois de vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle dans le cadre duquel la demande de renseignements est soumise se trouve positivement établie, mais ils seraient seulement appelés à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant, de manière que le rôle du juge administratif luxembourgeois ne serait pas de contrôler la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. L'Etat se réfère à cet escient au standard international en la matière tel que concrétisé par les commentaires du paragraphe 1er de l'article 26 du Modèle de convention, tel que complété en juin 2012 et du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, tous ces documents retenant que l'échange de renseignements doit porter sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale.

L'Etat ajoute finalement dans ce cadre que le tribunal aurait également décidé à tort qu'en l'absence d'indications suffisantes concernant le régime juridique français d'exonération de retenue à la source dans le chef de certains dividendes, il n'aurait pas été mis en mesure de contrôler si les renseignements demandés sont *a priori* de nature à solutionner le cas d'imposition en cause. L'Etat considère que, contrairement à la motivation afférente du jugement entrepris, ces informations ne seraient pas nécessaires à la qualification de la pertinence vraisemblable ou non des renseignements demandés, au motif que ces questions ne relèveraient pas de la régularité formelle de la demande d'injonction du 26 septembre 2013 et donc non plus du contrôle du tribunal, mais concerneraient le fond de l'affaire dont l'appréciation n'appartiendrait qu'aux seules autorités françaises, de sorte que le tribunal aurait transgressé en l'espèce le rôle du juge de l'annulation saisi d'une décision d'injonction directoriale.

L'intimée rétorque que ni l'Etat, ni les autorités françaises ne fourniraient des éléments, et notamment des preuves des paiements effectués par la société B..., de nature à prouver l'existence d'un lien entre elle-même et les autres sociétés étrangères visées dans la demande d'échange de renseignements, ni l'affirmation que ces dernières feraient partie d'une structure mise en place par un groupe de sociétés françaises. Les autorités françaises omettraient également de justifier la nécessité de connaître l'intimée pour les besoins de la détermination d'un impôt français. En outre, la seule circonstance que le titulaire du compte tiers sur lequel des sommes ont été versées est également le conseiller fiscal de l'intimée serait insuffisante pour cristalliser un lien entre lesdits paiements et son actionnariat.

L'intimée fait encore valoir que les autorités françaises ne démontreraient pas en quoi il serait nécessaire d'identifier ses actionnaires et bénéficiaires économiques pour contrôler le bien-fondé de l'exonération de la retenue à la source par rapport aux dividendes lui payés par la société B... dans la mesure où elle constituerait une personne morale rentrant dans le champ de l'article 2 de la Convention et où il suffirait de vérifier les conditions pour cette exonération posées par l'article 8 de la Convention, à savoir si elle est à qualifier de société de capitaux détenant au moins 25% du capital de la société de capitaux distributrice des dividendes. Ainsi, l'identité de l'actionnariat ne saurait influer sur l'application de l'exonération de la retenue à la source pour les dividendes, ni sur l'imposition de la société B.... Finalement, la demande d'échange de renseignements porterait sur les années 2010 à 2012, tandis que les dividendes visés auraient été payés durant l'année 2012.

L'article 22 de la Convention dispose dans son paragraphe 1er :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Le Luxembourg a entendu convenir avec la France, à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement

s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

L'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

C'est à bon droit que les premiers juges ont admis en premier lieu que les autorités françaises ont identifié la société de droit français B... comme la personne faisant l'objet de leurs opérations de contrôle, de sorte que la demande de renseignements satisfait à la condition de détermination du contribuable.

Concernant la condition que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et que l'indication du but fiscal justifiant la demande d'échange de renseignements soit fournie, les autorités françaises font état de facturations de prestations aux filiales françaises de la société B... par la société néerlandaise C... et de paiements de la part de la société B... pour compte de ses filiales sur des comptes luxembourgeois ouverts au nom de la société D... ci-après désignée par la « *société D...* », domiciliée aux Iles Vierges Britanniques. Ces comptes étant des comptes tiers entretenus par une Fiduciaire luxembourgeoise, celle-ci serait ainsi le destinataire d'une partie des fonds versés par la société B... pour le compte de la société D.... Les autorités françaises indiquent également que la « *société B... a pour actionnaire majoritaire la société de droit luxembourgeois A... dont les administrateurs sont MM. ... ... et ... . Les intéressés sont également membres de la société E.... Par ailleurs, au titre de 2012, la société B... a distribué des dividendes à la société A... et a bénéficié du régime d'exonération de retenue à la source sur les dividendes. L'objet de la demande est de connaître l'identité des actionnaires et des « bénéficiaires*

effectifs » de la société A..., d'une part, pour établir si le régime d'exonération de retenue à la source a été appliqué à bon droit, d'autre part, pour contrôler, au regard du litige porté devant la Cour administrative d'appel de Luxembourg, que les bénéficiaires réels des sommes versées par la société B... ne sont pas également les actionnaires et/ou « bénéficiaires effectifs » de la société A... ».

Le tribunal a certes admis l'existence d'un lien entre la société A... et la société faisant l'objet du contrôle fiscal en France, mais a qualifié les informations et les explications lui soumises tant par les autorités françaises que par la partie étatique comme étant insuffisantes pour lui permettre de qualifier les renseignements sollicités de vraisemblablement pertinents pour solutionner le cas d'imposition sur lequel est basé la demande d'échange de renseignements, le tribunal ayant épinglé qu'il aurait au moins appartenu à l'Etat requérant d'esquisser le régime juridique de l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes qu'il entend pratiquer afin de le mettre en mesure, sans qu'il lui soit permis de contrôler l'exactitude des explications ainsi données, de contrôler si les renseignements demandés sont *a priori* de nature à solutionner le cas d'imposition en cause.

La Cour ne partage cependant pas entièrement cette analyse des premiers juges. En effet, il découle des indications certes succinctes, mais néanmoins suffisantes fournies par les autorités françaises que la législation française soumet l'exonération de la retenue à la source dans le chef des distributions de dividendes à destination de sociétés de capitaux bénéficiaires résidentes dans un autre Etat membre à la condition que la société bénéficiaire puisse être considérée comme le bénéficiaire effectif de ces distributions. Les autorités de l'Etat requis ne sont en principe pas appelées à vérifier le contenu et l'interprétation de la législation fiscale de l'Etat requérant pour contrôler à cet égard la réalité du descriptif du cas d'imposition fourni par l'autorité compétente de l'Etat requérant. Dans ces conditions, les autorités françaises peuvent valablement tendre à vérifier, dans le cadre de l'application de leur législation interne, si la société étrangère bénéficiaire de dividendes jouit d'un droit de disposition réel et effectif sur les dividendes perçus et solliciter, dans le cadre de l'échange de renseignements prévu par la Convention, des renseignements concernant la société bénéficiaire de la part des autorités de l'Etat de résidence de cette dernière. Il s'y ajoute que les autorités françaises entendent voir vérifier si les bénéficiaires effectifs de l'intimée sont les mêmes que ceux des autres sociétés étrangères susvisées et à voir établir leurs identités.

Eu égard à cette description du cas d'imposition en cause et du but fiscal dans lequel les renseignements visés dans la décision directoriale attaquée sont sollicités, lesdits renseignements sont à considérer comme tendant tous à voir identifier les actionnaires et les bénéficiaires économiques de l'intimée et doivent partant être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre de la vérification de la qualité de bénéficiaire effectif dans le chef de l'intimée et de la détermination des bénéficiaires économiques de la structure sociétaire décrite par les autorités françaises.

Il s'ensuit que la demande litigieuse des autorités françaises répond à ces égards aux exigences de l'article 22 de la Convention et de l'échange de lettres inclus dans l'Avenant du 3 juin 2009, de manière que les renseignements sollicités par les autorités françaises doivent être qualifiés de vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de la société B.... Il y a lieu de préciser que l'intimée n'a pas soulevé en instance d'appel de moyens pour mettre en cause par ailleurs des catégories spécifiques de renseignements sollicités à travers l'injonction directoriale.

Dans ces conditions, c'est à bon droit que la décision directoriale a donné suite à la demande d'échange de renseignements litigieuse du 9 septembre 2013 et c'est à tort que le tribunal a déclaré le recours de l'intimée contre cette même décision justifié et l'a annulée.

Par voie de conséquence, l’appel étatique est justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours en annulation dirigé par l’intimée contre la décision directoriale du 26 septembre 2013 est à rejeter comme étant non fondé et que l’intimée est à condamner aux dépens des deux instances.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l’égard de toutes les parties en cause,

reçoit l’appel du 11 avril 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 4 avril 2014, rejette le recours en annulation dirigé par l’intimée contre la décision directoriale attaquée du 26 septembre 2013 comme étant non fondé,

condamne l’intimée aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l’audience publique du 5 juin 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l’original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative